

Accertamento induttivo basato sui minimi tariffari

di [Antonio Gigliotti](#)

Pubblicato il 25 Febbraio 2014

l'accertamento induttivo può essere validamente utilizzato dall'Agenzia entrate se il professionista non indica in fattura i parametri tariffari su cui calcola le proprie competenze pagate dai propri clienti

In tema di accertamento delle imposte dei redditi, l'omessa indicazione nelle fatture dei dati prescritti dall'articolo 21 del D.P.R. 26 settembre 1972, n. 633, integra quelle **gravi irregolarità** che, ai sensi dell'articolo 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, legittimano l'Amministrazione Finanziaria a ricorrere all'accertamento induttivo del reddito imponibile.

È la massima tratta **dall'ordinanza 14 marzo 2013, n. 6527, con cui la Corte di Cassazione, Sesta Sezione Civile – T**, ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento, emesso ai fini IVA e IRAP per il 1999, a carico di uno studio associato di ragionieri. A giudizio degli Ermellini, l'accertamento induttivo è legittimo anche quando le fatture **non contengono dettagli specifici sui compensi professionali**.

Premessa

1. In tema di accertamento delle imposte dei redditi, l'omessa indicazione nelle fatture dei dati prescritti dall'articolo 21 del D.P.R. 26 settembre 1972, n. 633, integra quelle gravi irregolarità che, ai sensi dell'articolo 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, legittimano l'Amministrazione finanziaria a ricorrere all'accertamento induttivo del reddito imponibile.
2. È la massima tratta dall'ordinanza 14 marzo 2013, n. 6527, con cui la Corte di Cassazione ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento, emesso ai fini IVA e IRAP per il 1999, a carico di uno

Studio associato di ragionieri.

3. In sostanza, a giudizio degli Ermellini, l'accertamento induttivo è legittimo anche quando le ricevute rilasciate non contengono dettagli specifici sui compensi professionali.

I fatti di causa

La Corte ha accolto il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Basilicata, che aveva annullato l'avviso di accertamento, emesso ai fini IVA e IRAP **per il 1999**, a carico di uno studio associato di ragionieri. L'Ufficio aveva ricostruito in via induttiva il maggior reddito.

A parere del giudice di secondo grado, il metodo di accertamento utilizzato dall'Ufficio non era corretto, perché la contabilità dello studio era regolare.

Né poteva essere invocato il tariffario professionale, posto che i contribuenti venivano pagati con importi inferiori, che non sempre riscuotevano, poiché in parte affluivano ad altra società partecipata dagli stessi.

Le doglianze dell'A.E.

Con il ricorso l'Agenzia delle Entrate ha denunciato vizi di motivazione, non avendo la CTR enunciato adeguatamente il proprio convincimento, tenuto conto:

- che le **dichiarazioni di alcuni clienti** erano posteriori all'accertamento e comunque irrilevanti, in virtù del divieto della prova testimoniale nel processo tributario;
- che le **fatture erano del tutto generiche, poiché prive della natura delle prestazioni, del periodo e dell'importo**;
- che in sede di verifica il **saldo di cassa** era stato riscontrato **negativo** dagli ispettori;
- **che i compensi erano stati determinati** secondo il minimo della tariffa professionale.

Insomma, in presenza di tali elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti, l'Ufficio aveva correttamente fatto ricorso al metodo **analitico – induttivo**, ancorché nel caso di specie la contabilità fosse scarsamente attendibile.

Fatture troppo generiche

Ebbene, la censura mossa dall'Ufficio è stata condivisa dalla Suprema Corte, posto che in tema di accertamento delle imposte sui redditi

- **l'omessa indicazione nelle fatture dei dati prescritti dall'art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972**, integra quelle gravi irregolarità che, ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973, legittimano l'Amministrazione Finanziaria a ricorrere all'accertamento induttivo del reddito imponibile (nello stesso senso, Cass. n. 5748/2010 e n. 27063/2007);
- peraltro, rientra nel potere dell'Amministrazione Finanziaria, nell'ambito della previsione di legge, **di scegliere il metodo di accertamento da utilizzare nel caso concreto**, pertanto la parte contribuente, in assenza di peculiarità pregiudizievoli, non ha titolo a dolersi della scelta operata, come nella specie (cfr. Cass. n. 8333/2012 e n. 19258/2005).

In conclusione, la Suprema Corte ha cassato la sentenza gravata, con rinvio, per nuovo esame.

Accertamento induttivo

L'ordinanza n. 6527 del 2013 conferma che gli Uffici possono rideterminare presuntivamente il reddito d'impresa di persone fisiche e società commerciali, e quello di lavoro autonomo, di artisti e professionisti, al di là di una contabilità apparentemente regolare.

In particolare, l'accertamento **analitico - induttivo** (o presuntivo), utilizzato nel caso di specie, consiste nella contestazione dell'evasione mediante il ricorso a presunzioni "qualificate", intendendosi per tali quelle connotate da **gravità, precisione o concordanza**.

Il fondamento normativo di tale tipologia di accertamento risiede negli articoli:

- 38, comma 3, del D.P.R. n. 600/73, in base al quale, relativamente alle **persone fisiche**, l'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati in dichiarazione *"possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente* (per esempio dai dati rinvenuti in sede di controllo) *anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti"*;
- **39, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 600/73**, secondo cui, nel **reddito d'impresa**, *"l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti"*.

Dall'accertamento analitico - induttivo va distinto l'accertamento **induttivo c.d. "puro"**, per il quale invece richiesta la sussistenza delle tassative condizioni previste dal **dell'art. 39, comma 2, del D.P.R. 600/73**, tra le quali rientra **l'inattendibilità della contabilità**.

L'art. 39, c.2, del D.P.R. n. 600/73 impone, come requisito di legittimità dell'accertamento induttivo (puro), la sussistenza di almeno una delle seguenti condizioni:

- omessa presentazione della dichiarazione;
- mancata indicazione del reddito d'impresa in dichiarazione;
- rilevazione, mediante verbale d'ispezione, di uno dei seguenti fatti: omessa tenuta della contabilità;
- sottrazione all'ispezione di una o più scritture contabili;
- scritture contabili non disponibili per forza maggiore;
- rilevazione, mediante verbale d'ispezione, della generale inattendibilità della contabilità;
- inottemperanza del contribuente agli inviti disposti dagli uffici;
- irregolarità dichiarative relative agli studi di settore.

Contabilità parallela

4. È utile infine ricordare che **entrambe le tipologie di accertamento** (analitico - induttivo e induttivo) possono essere basate sul rinvenimento, durante le verifiche, di documentazione **“extracontabile”**.
5. A tal proposito si segnala un'altra interessante pronuncia della Suprema Corte, la n. 6606/13, depositata il 15 marzo scorso, con la quale si è inteso dare continuità all'orientamento in base al quale la “contabilità in nero”, costituita da appunti personali e informazioni dell'imprenditore, rappresenta un **valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dall'art. 39 del D.P.R., n. 600/1973**, dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dagli articoli 2709 e seguenti del Codice civile tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa, ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore e il risultato economico dell'attività svolta.
6. Ne consegue che detta contabilità “in nero”, per il suo valore probatorio, **legittima di per sé, e a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento**, il ricorso all'accertamento induttivo, *“incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria, al fine di contestare l'atto impositivo notificatogli”* (tra le tante, Cass. n. 24051/2011).

Il caso del Consorzio

La controversia decisa con la sentenza n. 6606/13 ha riguardato un avviso di rettifica del reddito d'impresa per l'anno d'imposta 1996 a carico di un Consorzio. In sede di verifica la Guardia di Finanza aveva rilevato:

- la **sovrafatturazione** di **costi per attività di trasporto da parte dei soci**, in relazione al maggior importo chilometrico indicato rispetto al numero dei chilometri risultante dai fogli di viaggio e dal controllo dei dischi cronotachigrafi;
- la **sovrafatturazione** per **tariffa chilometrica** dei soci che noleggiavano autocarri dal Consorzio;
- l'esistenza di **schede carburante compilate in malo modo**;
- la fatturazione di spese di manutenzione relative a **mezzi noleggiati dai soci**.

Per farla breve, sia la CTP che la CTR hanno parzialmente annullato l'accertamento, ritenendolo non sufficientemente motivato. Di qui il ricorso per cassazione dell'Agenzia delle Entrate, che ha denunciato la violazione di legge (nella specie, **degli artt. 39, primo comma, D.P.R. n. 633/1972 e 2729 c.c.**). La Corte ha ritenuto tale censura fondata e, per l'effetto, ha cassato la sentenza di secondo grado, decidendo la causa nel merito.

I fogli di viaggio

Ad avviso della Sezione Tributaria, la CTR ha errato nel non riconoscere valore probatorio alla documentazione extracontabile (cioè, **ai fogli di viaggio, ai dati dei tachigrafi, agli itinerari risultanti dalle bolle di accompagnamento etc.**) che l'Ufficio ha posto a base dell'accertamento.

Così facendo il giudice di merito è incorso nel vizio **di falsa applicazione dell'art. 39, comma primo, lett. d), D.P.R. n. 600/1973** (accertamento analitico – induttivo):

- avendo escluso il **valore che invece la giurisprudenza attribuisce alla documentazione extracontabile**;
- avendo presupposto che le presunzioni semplici non potessero essere idonee a sorreggere l'accertamento induttivo, **in assenza di controprova del Consorzio**.

Valore delle presunzioni

7. Infatti, per la Corte, le presunzioni semplici costituiscono un *“prova completa”* alla quale il giudice tributario può attribuire rilevanza **anche in via esclusiva** ai fini della formazione del proprio libero convincimento, nell'esercizio del potere discrezionale di scegliere, fra gli elementi probatori sottoposti al suo esame, quelli ritenuti più idonei a dimostrare i fatti costitutivi della

domanda o dell'eccezione, non essendo necessaria l'acquisizione, a conforto, di ulteriori elementi presuntivi o probatori desunti dall'esame della documentazione contabile o bancaria del contribuente, poiché:

- *“se gli indizi hanno raggiunto la consistenza di prova presuntiva, non vi è necessità di ricercarne altri o di assumere ulteriori fonti di prova”*(v. anche Cass. n. 9108/2012).

8.

Con la sentenza n. 6606/13, la Cassazione ha anche chiarito che, **in tema di IVA**, la possibilità di detrarre dall'imposta dovuta quella assolta per l'acquisto di carburanti destinati ad alimentare i mezzi impiegati per l'esercizio dell'impresa è subordinata al fatto che le schede, che l'addetto alla distribuzione è tenuto a rilasciare, siano complete in ogni loro parte e debitamente sottoscritte. Analogo principio è stato affermato con riguardo all'IRPEG (v. Cass. 26539/2008).

Cass. Ord. 14/03/2013 n. 6527

In tema d'imposte sui redditi:

- rientra nel potere dell'A.F., nell'ambito della previsione di legge, di scegliere il metodo di accertamento da utilizzare nel caso concreto;
- l'accertamento induttivo è legittimo quando le fatture rilasciate non contengono i dettagli specifici sui compensi professionali;
- per la determinazione del compenso, l'Ufficio può fare riferimento ai minimi tariffari.

Cass. Sent. n. 6606/2013

In tema d'imposte sui redditi:

- rientra nel potere dell'A.F., nell'ambito della previsione di legge, di scegliere il metodo di accertamento da utilizzare nel caso concreto;
- l'accertamento induttivo è legittimo quando le fatture rilasciate non contengono i dettagli specifici sui compensi professionali;
- per la determinazione del compenso, l'Ufficio può fare riferimento ai minimi tariffari.

25 febbraio 2014

Antonio Gigliotti